

Audience publique du 27 janvier 2011

Recours formé par
les époux ...et ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 26106 du rôle et déposée le 18 septembre 2009 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats de Luxembourg, au nom de Monsieur ...et de son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à ..., ..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 juillet 2009 ayant rejeté comme non fondées leurs réclamations contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2003 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 décembre 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 8 janvier 2010 par Maître Jean-Pierre Winandy au nom des époux ...;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Cécile Henlé, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 22 mars 2010 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Maître Cécile Henlé, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries complémentaires à l'audience publique du 19 avril 2010 à laquelle l'affaire a été refixée pour continuation des débats ;

Vu l'avis du tribunal administratif du 15 juillet 2010 prononçant la rupture du délibéré;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 23 juillet 2010 ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 24 septembre 2010 par Maître Jean-Pierre Winandy au nom des époux ...;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Maître Georges Simon, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries à l'audience publique du 21 octobre 2010, à laquelle l'affaire a été refixée pour continuation des débats et à laquelle l'affaire a été entièrement réexposée de l'accord des parties suite à un changement de composition du tribunal.

Par une lettre du 28 avril 2008, le bureau d'imposition ... de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le bureau d'imposition* », informa les époux ...et ..., en application du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », qu'il envisageait de redresser le bénéfice déclaré par Madame ..., qui exerce la profession de médecin ..., au titre de l'année d'imposition 2003. Le bureau d'imposition projetait notamment de réintégrer dans le bénéfice un montant de 49.920 euros au titre de « *loyer infrastructure cabinet médical non admis en déduction* » qu'il a regardé comme non justifié en réduisant le montant déductible du loyer mensuel pour la location de l'infrastructure médicale à un montant de 500 euros.

En réponse à un courrier du 14 mai 2008 de la fiduciaire des époux ...prenant position par rapport aux redressements envisagés par le bureau d'imposition, le bureau d'imposition informa les intéressés, par un courrier du 3 juin 2008, que du bénéfice redressé de Madame ... s'élevant à 131.813 euros, un montant de 6.000 euros, soit un loyer mensuel de 500 euros, allait être déduit au titre du loyer pour l'infrastructure médicale, ainsi qu'un montant de 17.874 euros au titre de la mise à disposition du personnel au titre de l'année 2002, mais payé en 2003.

En date du 18 juin 2008, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ..., imposé collectivement avec son épouse Madame ..., le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2003, en indiquant que l'imposition était établie conformément aux prédites lettres des 28 avril et 3 juin 2008.

Par courrier de leur mandataire du 14 août 2008, les époux ...introduisirent une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le directeur* », contre le bulletin d'impôt prévisé du 18 juin 2008.

Par décision n° C 14612 du 29 juillet 2009, le directeur rejeta la réclamation comme non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 18 août 2008 par Maître Jean-Pierre WINANDY, au nom des époux, le sieur ...et la dame ..., demeurant à ..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2003, émis le 18 juin 2008 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO) dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition d'avoir réduit les frais d'exploitation en rapport avec le revenu provenant de l'exercice d'une profession libérale ;

Considérant qu'en vertu du § 243 de la loi générale des impôts (AO), une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du réclamant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 9.9.1991) ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C 7444 du 21.5.1993) ;

Qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que par lettre du 28 avril 2008, le bureau d'imposition avait informé les réclamants, en application du § 205 alinéa 3 AO, qu'il entendait procéder à divers redressements quant à la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année litigieuse ; qu'il entendait notamment réduire, en ce qui concerne le revenu provenant de l'exercice de la profession de ... de l'épouse, d'un montant de 49.920 euros le poste des dépenses d'exploitation « Loyer infrastructure médicale frais de la location » ;

Que par courrier additionnel du 3 juin 2008, après vérification de pièces à l'appui supplémentaires remises en date du 28 mai 2008, il indiquait aux contribuables qu'il déduirait des dépenses d'exploitation supplémentaires relatives à l'année précédente dont le règlement des factures n'avait cependant eu lieu qu'au cours de l'année litigieuse; qu'il s'agissait des frais de 500 x 12 i.e 6.000 euros admis par le bureau d'imposition à titre de loyer de l'infrastructure médicale et des frais de 17.874 euros pour la mise à disposition de personnel au cours de l'année 2002 ;

Considérant qu'aux termes de l'article 18 alinéa 3 L.I.R. et de l'article 2 alinéa 1^{er} du règlement grand-ducal du 3 décembre 1969 en portant exécution, applicables, en vertu de l'article 93 L.I.R. aux bénéfices provenant de l'exercice d'une profession libérale pour autant que ces bénéfices ne sont pas déterminés d'après l'article 18, alinéa 1^{er} L.I.R., les dispositions de l'article 108 L.I.R. prévoyant que les recettes et les dépenses sont à attribuer à l'année d'imposition au cours de laquelle elles ont eu lieu, sont applicables par analogie ;

Considérant que les réclamants ont exposé que Madame ...exercerait la profession de ... dans un cabinet médical auquel une société mettrait à disposition les infrastructures médicales (sans les locaux servant à l'exploitation de la profession libérale) et le personnel en contrepartie d'un loyer fixé par un contrat entre les deux parties ;

Considérant qu'il avait été convenu ce qui suit :

La société immobilière s'engage à mettre à la disposition de la doctoresse ... le personnel qu'elle a engagé et les installations médicales dont elle est propriétaire dans les cabinets médicaux sis à ..., ..., et ce, pour l'année 2003 ;

Que le prix de cette mise à disposition de personnel (12 x 1.840 euros) et de cette location d'infrastructures médicales (12 x 3.200 euros) était fixé pour l'année 2003 à 60.480

euros TVA comprise, payable en 12 mensualités de 5.040 euros sur un compte bancaire ouvert au nom de la société ;

Que ce prix était ferme et définitif pour la durée de ce contrat, soit pour l'année 2003 ; qu'il était toutefois révisable et renégociable dans le futur en fonction de l'évolution et du développement du cabinet médical de la réclamante ;

Considérant qu'en l'espèce, il y a lieu de remarquer que le contrat ne donne aucune désignation du matériel donné en location ; qu'il reste muet au sujet de l'état du matériel et qu'il n'établit pas d'inventaire des installations médicales mises à la disposition de la réclamante ;

Considérant qu'à l'encontre d'un contrat type de location, qui énonce clairement les conditions générales notamment en définissant et décrivant clairement le matériel donné en location et sa valeur marchande, et qui énonce des règles quant à la jouissance du matériel et quant au comportement auquel le locataire doit se conformer en cas de défauts ou de pannes du matériel loué, le contrat litigieux se résume à ce que la réclamante « s'engage à jouir en bon père de famille des infrastructures médicales mises à sa disposition » ;

Considérant que la réclamante verse, suivant contrat, un loyer annuel de 12 x 3.200 i.e. 38.400 euros ; qu'il est pour le moins étonnant qu'en présence d'une telle somme non négligeable, elle n'ait pas insisté d'avantage à ce que le contrat soit plus explicite ; que, de plus, un loyer de 59.920 euros a été porté aux frais généraux ; que le bureau d'imposition, admettant un loyer annuel de 6.000 euros pour l'équipement, avait rajouté le montant de 49.920 euros au bénéfice ;

Considérant que l'instruction a révélé que la société propriétaire a établi un tableau d'amortissement qui énumère les machines et l'outillage suivants qu'elle a mis à la disposition de la réclamante :

<u>Machines et outillages</u>	<u>Date d'acquisition</u>	<u>Prix d'acquisition</u>
Cabinet médical	10/11/1997	990,04 €
Cabinet médical	10/11/1997	9.344,20 €
Cabinet médical extérieur	10/11/1997	5.255,34 €
Total		15.589,58 €

Considérant que le tableau ne précise d'aucune façon le genre du matériel acquis ;

Considérant que la réclamante s'est trouvée d'accord de louer en 2003 au prix d'un loyer annuel de 38.400 euros un matériel, acquis en 1997 au prix de 15.859,58 euros ;

Considérant qu'il ne s'agit pas de nier l'existence de ce contrat ; que néanmoins, pour qu'une dépense puisse ranger parmi les dépenses d'exploitation au sens de l'article 45 L.I.R., il faut qu'elle soit effectuée dans des conditions et des modalités telles qu'elles sont d'usage entre tierces parties ; qu'en l'espèce la mise à disposition du matériel aurait dû se faire contre une rémunération appropriée qui aurait tenu compte de la valeur du matériel et de sa durée d'utilisation probable sur base d'un inventaire et d'une description détaillée des éléments loués sous contrat;

Considérant qu'en l'espèce, le contrat litigieux ne respecte pas les conditions et modalités qui sont d'usage entre tiers ;

Considérant que le bureau d'imposition a taxé un montant annuel de 6.000 euros, pour rémunérer à sa juste valeur l'utilisation du matériel pris en location ; que cette valeur est susceptible de constituer un prix de location correspondant à la réalité du marché ; que dès lors, il y a lieu de le confirmer ;

Considérant, à titre accessoire, que si la réclamante a annexé des virements pour documenter les paiements mensuels de la location litigieuse, il n'en reste pas moins que les virements en cause émanent tous du docteur ..., lui-même administrateur de la société qui met le matériel à la disposition de la réclamante, avec la remarque « Divers » sans aucune autre référence ; que ces virements bancaires (d'un montant de 5.000,00 au lieu de 5.040,00 euros) ne documentent pas de manière concluante qu'il s'agit effectivement d'un loyer que Madame ...—... entend verser à la société ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contestée ;

Par ces motifs

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée. »

Par requête déposée le 18 septembre 2009 au greffe du tribunal administratif, les époux ...ont fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale précitée du 29 juillet 2009.

Il résulte des dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal. Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le recours en réformation est recevable pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de leur recours, les demandeurs exposent que Madame ... exercerait la profession de médecin ... dans un cabinet médical, situé à ..., ..., dont les infrastructures médicales mobilières et immobilières ainsi que le personnel servant à l'exploitation du cabinet médical seraient mis à sa disposition par la société Immobilière ..., en vertu d'un contrat conclu pour une durée déterminée d'un an et renouvelé chaque année par les parties. En contrepartie de cette mise à disposition, Madame ... verserait un loyer qui, pour l'année 2003, se serait élevé à un montant global de 60.480 euros, soit douze mensualités de 5.040 euros, TVA comprise, se décomposant en un montant de 22.080 euros au titre de frais de personnel et un montant de 55.920 euros représentant la mise à disposition des locaux et des infrastructures médicales. Ils reprochent ainsi au bureau d'imposition d'avoir refusé la

déduction des loyers déclarés à hauteur de 55.920 euros, en tant que frais d'exploitation du cabinet médical, en raison de leur caractère excessif et de n'avoir admis en déduction qu'un loyer mensuel de 500 euros.

En droit, les demandeurs critiquent le directeur d'avoir retenu que les loyers déclarés en charges déductibles en rapport avec le cabinet médical de Madame ... seraient excessifs au motif que le contrat litigieux ne respecterait pas les conditions et modalités d'usage en la matière. Ils donnent à considérer que même si le contrat ne prévoyait ni l'état du matériel ni un inventaire des installations mises à disposition, un bail pourrait aussi être verbal. Ils estiment en outre que le contrat soumis au directeur ensemble à leur réclamation démontrerait clairement que les charges afférentes seraient liées exclusivement à l'exercice de la profession de ... de Madame ..., de sorte que l'unique condition de l'article 45 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR) pour qu'une dépense d'exploitation soit déductible, tenant à ce qu'elle soit exclusivement provoquée par l'entreprise, serait remplie en l'espèce. Quant au caractère prétendument excessif des montants déclarés, les demandeurs répondent qu'il n'appartiendrait pas à l'administration fiscale de contredire l'opportunité de ces montants dont ils seraient seuls juge, dès lors qu'ils auraient démontré la cause professionnelle du contrat de location.

Les demandeurs soutiennent ensuite qu'un loyer mensuel de 3.200 euros comprenant les installations immobilières et mobilières ne serait point excessif compte tenu du prix du marché de l'immobilier et du coût important des équipements médicaux. Ils se prévalent encore du bilan de la société Immobilière pour en déduire que le caractère prétendument excessif des loyers serait contredit par les résultats de la société en 2002 et en 2003 dans la mesure où celle-ci n'aurait fait aucun bénéfice respectivement un faible bénéfice pour ces années.

Ils reprochent encore au directeur de ne pas s'être prononcé sur le volet de leur réclamation concernant la non-prise en compte, en tant que charges déductibles, des loyers échus en 2002, mais payés en 2003. Ils soutiennent que dans le cadre d'une comptabilité de caisse, telle que pratiquée par Madame ..., ce ne serait pas l'engagement de la charge, mais le paiement de celle-ci qui ferait naître le droit à déduction, de sorte que la déductibilité des loyers déclarés, quoique relatifs à l'année 2002, aurait dû être admise au titre de l'année 2003. Ils sollicitent partant que les loyers d'un montant total de 55.920 euros (17.520 euros échus en 2002 et 38.400 euros échus en 2003) soient admis à la déduction.

Enfin, les demandeurs soulignent que les loyers payés en 2003 à la société Immobilière ... auraient déjà fait l'objet d'une imposition dans le chef de cette dernière sur la globalité du montant, de sorte que la non-admission de la déduction dans leur chef reviendrait à une double imposition de ces loyers, ce qui semblerait inadmissible eu égard au droit fiscal national.

Le délégué du gouvernement rétorque que ce serait à bon droit que le directeur a rejeté la réclamation comme non fondée et il conclut partant au rejet du recours.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs insistent sur le fait que le contrat de location d'infrastructures médicales conclu entre Madame ... et la société Immobilière ... porterait tant sur le cabinet médical que sur le mobilier du local, en relevant que la partie la plus importante du loyer annuel de 38.400 euros correspondrait à la mise à disposition du cabinet médical. Ils estiment partant que le loyer mensuel de 500 euros admis par

l'administration fiscale serait manifestement insuffisant. Ils contestent en outre l'affirmation du délégué du gouvernement selon laquelle Madame ... n'aurait payé aucune mensualité du loyer.

Aux termes de l'article 45 (1) LIR : « *Sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise* ».

Il appartient au contribuable de justifier de la réalité et du caractère professionnel des dépenses qu'il entend déduire de ses recettes.

Les dépenses d'exploitation répondant à la définition générale ne connaissent pas de limitation quant à leur montant. Le contribuable est seul juge de l'opportunité de la dépense et de son importance (N. Fehlen, La détermination du revenu soumis à l'impôt, in Etudes fiscales nos. 99-102, novembre 1996, p. 41).

Il n'est pas contesté en cause que les frais déclarés au titre de loyer constituent une dépense nécessitée par l'exercice de la profession de ... de Madame ... au sens de l'article 45 (1) LIR, précité.

Si le montant déclaré au titre de la mise à disposition du personnel n'a pas été remis en cause par l'administration, il n'en est pas de même du loyer porté en charges déductibles. En effet, le directeur a retenu que le contrat de location ne correspondrait pas aux contrats type qui sont d'usage, d'une part, et que la valeur du matériel médical acquis en 1997 pour un prix total de 15.589,58 euros, tel que découlant du tableau d'amortissement de la société Immobilière ..., ne justifiait pas un loyer annuel de 38.400 euros au titre de l'année 2003, d'autre part.

Il convient de relever qu'au titre des loyers déclarés par les demandeurs pour l'année de l'imposition, le directeur n'a pris en considération que la mise à disposition du personnel servant à l'exploitation du cabinet médical de Madame ... ainsi que la location des installations médicales.

En effet, dans le cadre de leur réclamation introduite devant le directeur, les époux ... ont uniquement fait valoir que Madame ... versait un loyer à la société Immobilière ... en contrepartie de la mise à disposition des infrastructures médicales et du personnel servant à l'exploitation du cabinet médical, sans mentionner que le cabinet médical, c'est-à-dire le local dans lequel Madame ... exerce sa profession, serait également compris dans le loyer.

Pour justifier le loyer annuel de 38.400 euros, soit un loyer mensuel de 3.200 euros, les demandeurs soutiennent dans le cadre du présent recours, que le loyer déclaré par eux ne comprendrait non seulement la location des infrastructures médicales, mais également la location du local du cabinet médical.

Les demandeurs versent en cause un contrat intitulé « *contrat de mise à disposition de personnel et de location d'infrastructures médicales* », conclu le 30 décembre 2002 entre Madame ... et la société Immobilière ..., représentée par ses administrateurs ... et la Fiduciaire ..., dont l'article 1^{er} prévoit que la société Immobilière ... met à disposition de Madame ... « *le personnel qu'elle a engagé et les installations médicales dont elle est propriétaire dans les cabinets médicaux sis à ... et ce, pour l'année 2003* ».

A la lecture de ce contrat, force est au tribunal de constater qu'il ne ressort ni des termes du contrat, ni d'ailleurs des termes de la lettre de réclamation que la location comprenait également le local du cabinet médical.

Si les demandeurs font valoir qu'un contrat de bail peut aussi être verbal, il faut encore que le bailleur soit propriétaire de l'immeuble donné en location.

Les éléments du dossier, et notamment les comptes sociaux de la société Immobilière ... au 31 décembre 2003, n'ayant pas permis de conclure qui était en 2003 le propriétaire du cabinet médical situé à ..., le tribunal a prononcé la rupture du délibéré afin de permettre aux parties de le renseigner sur ce point.

Les demandeurs ont précisé dans leur mémoire supplémentaire déposé le 24 septembre 2010 qu'ils étaient eux-mêmes les propriétaires juridiques de l'immeuble situé à ..., mais qu'ils avaient mis une partie de l'immeuble à disposition de la société Immobilière ... au moment de sa constitution. Ils affirment, sans pièces à l'appui, que « *le Cabinet médical a fait l'objet d'un apport en jouissance au profit de la Société Anonyme ... qui prend en charge les différentes dépenses afférentes de celui-ci et le loue à Madame le Docteur ...* ».

Le délégué du gouvernement, dans son mémoire supplémentaire, a indiqué que les demandeurs, d'après les pièces communiquées par le service des évaluations immobilières, auraient été depuis le 29 juin 1988 jusqu'à ce jour les propriétaires de l'immeuble situé à ...

Au vu de ce qui précède, il y a lieu de retenir que les demandeurs sont les propriétaires de l'immeuble dans lequel est situé le cabinet médical de Madame Il en découle que la société Immobilière ..., à défaut d'en être le propriétaire, n'a pas pu donner le cabinet médical en location à Madame ... et que le loyer déclaré par cette dernière n'a pas pu couvrir la location du local du cabinet médical.

S'y ajoute que les demandeurs restent en défaut de démontrer le paiement des loyers déclarés, étant donné que les extraits de compte de la société Immobilière ... versés au dossier fiscal, documentent uniquement que Monsieur ... a viré chaque mois, moyennant un ordre permanent, le montant de 5.000 euros à ladite société, avec la mention « *divers* ». Ces extraits ne démontrent pas à suffisance de droit que ces paiements sont censés représenter le paiement du loyer de 5.040 euros par Madame

Il suit de ce qui précède que le directeur a pu, à bon droit, retenir que le loyer stipulé entre Madame ... et la société Immobilière ... au titre de l'année 2003 ne visait, d'après les termes du contrat, que le personnel et les installations médicales, à l'exclusion du local dans lequel se trouve installé le cabinet médical. Si le montant de la mise à disposition du personnel n'a pas fait l'objet de contestation, en revanche le montant du loyer en contrepartie de la location du matériel médical correspondant à un loyer mensuel de 3.200 euros n'a pas été admis par l'administration.

Il ressort des termes du contrat que le prix de cette mise à disposition du personnel et de la location d'infrastructures médicales pour l'année 2003 était fixé à 60.480 euros, TVA comprise, payable en 12 mensualités de 5.040 euros. D'après les explications des demandeurs, ce loyer se ventilait en un montant de 1.600 euros pour la mise à disposition du personnel et en un montant de 3.200 euros correspondant à la location des installations médicales.

Force est de constater, à l'instar du directeur, que le contrat ne contient aucune précision concernant le matériel qui est ainsi mis à la disposition de Madame Il ressort toutefois des éléments du dossier et notamment du tableau d'amortissement de la société Immobilière ... que le matériel ainsi donné en location au titre de l'année 2003 a été acquis en 1997 au prix de 15.859,58 euros.

S'il est vrai que le droit fiscal, en général, ne se limite pas à considérer et à qualifier fiscalement les apparences créées par les formes juridiques, notamment de droit civil, utilisées pour une opération déterminée, et qu'il tend à aller au-delà de ces qualifications et à rechercher et dégager la réalité économique, c'est-à-dire qu'il permet le renversement des apparences juridiques et une requalification fiscale de l'opération concernée et, en particulier, concernant un contrat de bail, implique qu'il importe aussi d'avoir égard à la formation et à l'exécution des concepts juridiques employés, qui doivent correspondre à ce qui est d'usage entre tiers.

Si le principe de l'interprétation économique s'oppose plus particulièrement encore à ce que des loyers fictifs ou des loyers qui se révèlent être manifestement exagérés soient fiscalement reconnus comme des dépenses d'exploitation, toujours faut-il que des indices concrets et concordants se dégagent des éléments d'appréciation soumis en cause.

Or, force est de constater que le loyer stipulé entre les parties ne correspond pas à ce qui, dans le cadre de la loi, est d'usage entre tiers, d'une part, et qu'un loyer annuel de 38.400 euros pour des installations médicales acquises en 1997 au prix de 15.859,58 euros était largement surfait, de sorte à mettre en cause l'apparence de la réalité économique de l'opération sous-jacente aux dépenses litigieuses.

Il s'ensuit que le recours des demandeurs en ce qui concerne le volet de la décision directoriale relatif au refus d'admettre en déduction l'intégralité des loyers déclarés est à rejeter comme non fondé.

Les demandeurs reprochent encore au directeur de ne pas s'être prononcé sur le volet de leur réclamation concernant des loyers échus en 2002, mais payés en 2003.

A cet égard, il ressort des éléments du dossier et notamment de la décision directoriale entreprise que le bureau d'imposition, confirmé sur ce point par le directeur, a admis la déduction au titre de l'année d'imposition 2003 des loyers échus en 2002, mais payés en 2003, tant en ce qui concerne la mise à disposition du personnel qu'en ce qui concerne la location des infrastructures médicales, sauf à réduire le montant déductible en ce qui concerne la location des installations médicales à un loyer mensuel de 500 euros.

Les demandeurs ne sont partant pas fondés à soutenir que le directeur aurait refusé la déduction des loyers échus en 2002 et payés en 2003.

Il s'ensuit que le recours des demandeurs tendant à voir admettre la déduction de ces dépenses d'exploitation est à rejeter comme étant sans objet.

Quant à la question d'une double imposition d'un même revenu résultant de la non-admission de la déduction du loyer dans son intégralité, dans la mesure où la société Immobilière ... a fait l'objet en 2007 d'une imposition pour l'année 2003 sur la totalité des

loyers déclarés, il convient de relever qu'aucune disposition n'interdit une double imposition économique dans le chef de deux contribuables différents. Il s'ensuit que le directeur, tel que cela a été retenu ci-avant, a pu à bon droit refuser la déduction d'un loyer manifestement surfait et ne correspondant à aucune réalité économique, indépendamment du traitement fiscal qui a été opéré dans le chef d'un autre contribuable.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que c'est à bon droit que le directeur a rejeté comme non fondée la réclamation des époux ...-..., de sorte que le recours en réformation laisse d'être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le dit non justifié, partant le rejette ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, vice-président,
Françoise Eberhard, premier juge,

et lu à l'audience publique du 27 janvier 2011 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler.

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 28 janvier 2011
Le Greffier du Tribunal administratif